

Ein Leiharbeiter hat keine regelmäßige Arbeitsstätte

Leiharbeiter (Zeitarbeiter) werden in der Regel an wechselnden Arbeitsorten eingesetzt. Sind sie für einen längeren, aber festgelegten Zeitraum an einen Kunden der Leiharbeitsfirma ausgeliehen, so begründen sie dort dennoch keine „regelmäßige Arbeitsstätte“. Deshalb wird steuerrechtlich von einer „Auswärtstätigkeit“ gesprochen, was zur Folge hat, dass die Fahrten zur Entleihfirma mit den tatsächlichen Kosten oder der Reisekostenpauschale von 0,30 € pro gefahrenen Kilometer abgesetzt werden können — nicht nur in den ersten 3 Monaten. Pauschbeträge für die Verpflegung gibt es allerdings nach wie vor nur für die ersten 3 Beschäftigungsmonate am neuen Arbeitsort.

Quelle: Wolfgang Büser

Qualifikation der betrieblichen Einrichtung eines Kunden des Arbeitgebers als regelmäßige Arbeitsstätte; Anwendung des § 8 Abs. 2 S. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) i.F.d. längerfristigen Einsatzes eines Arbeitnehmers bei einem Kunden des Arbeitgebers; Sachliche Rechtfertigung der Durchbrechung des Netto-Prinzips durch § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG hinsichtlich der Abziehbarkeit beruflich veranlasster Mobilitätskosten

Gericht: BFH

Datum: 10.07.2008

Aktenzeichen: VI R 21/07

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2008, 21247

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Rheinland-Pfalz - 13.09.2006 - AZ: 3 K 1343/05

Rechtsgrundlagen:

§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 5 EStG

§ 8 Abs. 2 S. 3 EStG

§ 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG

§ 126 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 FGO

Fundstellen:

BFHE 222, 391 - 396

AuA 2008, 616-617 (Kurzinformation)

BB 2008, 2207 (red. Leitsatz)

BBK 2008, 997-998

BFH/NV 2008, 1923-1925 (Volltext mit amtl. LS)

BFH/PR 2008, 497 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)

BStBl II 2009, 818-820

BStBl II 2010, 818-820 (Volltext mit aml. LS)
DB 2008, VI Heft 39 (aml. Leitsatz)
DB 2008, 2172-2173 (Volltext mit aml. LS)
DStR 2008, VIII Heft 39 (aml. Leitsatz)
DStR 2008, 1873-1875 (Volltext mit aml. LS)
DStRE 2008, 1297
DStZ 2008, 699 (Kurzinformation)
EStB 2008, 346-347 (Volltext mit aml. LS u. Anm.)
FR 2009, 184
HFR 2008, 1129-1130 (Volltext mit aml. LS u. Anm.)
KÖSDI 2008, 16198 (Kurzinformation)
NWB 2008, 3637 (Kurzinformation)
NWB direkt 2008, 5
NZA 2010, 268
NZA 2009, 26
RdW 2009, 142-144
RdW 2009, XI Heft 1 (aml. Leitsatz)
schnellbrief 2008, 4
SJ 2008, 7-8
StB 2008, 389
StBW 2008, 2
StC 2008, 9
StuB 2008, 768
StX 2008, 595-596
Jurion-Abstract 2008, 222743 (Zusammenfassung)

BFH, 10.07.2008 - VI R 21/07

Amtlicher Leitsatz:

Die betriebliche Einrichtung eines Kunden des Arbeitgebers ist keine regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a.F. bzw. § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG . Die Vorschriften kommen demnach auch dann nicht zur Anwendung, wenn ein Arbeitnehmer bei einem Kunden des Arbeitgebers längerfristig eingesetzt ist.

Gründe

1 I.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt EDV-Systemberatung und die Entwicklung von Software. Ihr Gesellschafter-Geschäftsführer (M) führte die Entwicklungsarbeiten in seinem Büro in L und später in S durch. Abnehmer der Software waren die X AG sowie die Firmen T1 und T2 GmbH, die ihre Rechenzentren jeweils in D haben. Der Geschäftsführer wies die Kunden in deren Räumen in die von ihm entwickelten Programme ein.

2 Nach den Angaben der Klägerin arbeitete M monatlich 160 Stunden im eigenen Büro und 136 Stunden in den Rechenzentren der Kunden. Ihm stand ein Dienstwagen auch zur privaten Nutzung zur Verfügung. Der geldwerte Vorteil hieraus wurde bis Ende September des Streitjahres 2003 nach der 1%-Regelung angesetzt, für die Zeit danach wurde ein Fahrtenbuch geführt. Die Fahrten zwischen L bzw. S und D blieben bei der Versteuerung unberücksichtigt. Die Klägerin vergütete M Mehraufwendungen für Verpflegung pauschal und steuerfrei (arbeitstäglich 10 DM bis 2001, 6 EUR ab 2002).

3 Nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung sah der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Fahrten zu den Rechenzentren nicht als Dienstreisen, sondern als Fahrten zwischen der Wohnung und mehreren Arbeitsstätten an, auf welche die 0,03%-Regelung des § 8 Abs. 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) anzuwenden sei. Außerdem unterwarf das FA die gezahlten Verpflegungspauschalen der Besteuerung. Es erließ am 27. Juli 2004 einen auf § 42d EStG gestützten Haftungsbescheid gegen die Klägerin über insgesamt 12 487 EUR Lohnsteuer und Solidaritätszuschlag.

4 Einspruch und Klage gegen den Haftungsbescheid blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte aus:

5 M sei ab September 2002 bei der T2 GmbH tätig gewesen, d.h. vom Streitjahr her gesehen bereits mehr als drei Monate, so dass dieser Tätigkeitsort eine weitere Arbeitsstätte geworden sei. Die auswärtige Tätigkeit in D sei im Vergleich zu der vorbereitenden Tätigkeit im Büro nicht untergeordnet, sondern zumindest gleichgeordnet.

6 Nach Auffassung der Finanzverwaltung sei bei einer längerfristigen vorübergehenden Auswärtstätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte nach Ablauf der ersten drei Monate keine Dienstreise mehr anzunehmen und fortan die auswärtige Tätigkeitsstätte als regelmäßige Arbeitsstätte anzusehen (sog. Dreimonatsregelung, R 37 Abs. 3 Satz 3 der Lohnsteuer-Richtlinien --LStR-- 2003 und 2006). Der Bundesfinanzhof (BFH) habe die Dreimonatsregelung bestätigt (Urteile vom 18. Mai 1990 VI R 180/88 , BFHE 161, 365, BStBl II 1990, 863; vom 19. Juli 1996 VI R 38/93 , BFHE 181, 161, BStBl II 1997, 95). Voraussetzung für die Begründung einer weiteren regelmäßigen Arbeitsstätte sei jedoch, dass die auswärtige Tätigkeit sich im Vergleich zur Arbeit an der (bisherigen) regelmäßigen Tätigkeitsstätte nicht als untergeordnet, sondern zumindest als gleichgeordnet darstelle (BFH-Urteil vom 18. Mai 2004 VI R 70/98 , BFHE 206, 154, BStBl II 2004, 962). Dies treffe auf die Tätigkeiten des M in D zu.

7 Die Verpflegungsmehraufwendungen seien bereits nach dem Gesetzeswortlaut jeweils auf drei Monate beschränkt (hier von September bis November 2002).

8 Mit der Revision macht die Klägerin formelle und materielle Mängel geltend.

9 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
den Haftungsbescheid, die Einspruchsentscheidung und das FG-Urteil aufzuheben.

10 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

11 II.

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Auffassung der Vorinstanz handelt es sich bei den Fahrten des M zwischen dem Büro in S und den Rechenzentren in D nicht um Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG . Mangels ausreichender Feststellungen des FG kann der Senat nicht entscheiden, ob die von der Klägerin erstatteten Pauschbeträge gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG steuerpflichtig sind.

12 1.

Nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG haftet der Arbeitgeber für die Lohnsteuer, die er einzubehalten und abzuführen hat. Die Überlassung des Dienstwagens an M für die Fahrten vom Büro in S zu den Rechenzentren in D führte nicht zum Lohnzufluss. Die Klägerin war insoweit nicht verpflichtet, Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen.

13 a)

Zum Arbeitslohn gehören nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 8 Abs. 1 EStG alle geldwerten Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Auch die unentgeltliche bzw. verbilligte Überlassung eines Dienstwagens durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung führt zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit zum Lohnzufluss (z.B. BFH-Urteile vom 6. November 2001 VI R 62/96 , BFHE 197, 142, BStBl II 2002, 370; vom 7. November 2006 VI R 95/04 , BFHE 215, 252, BStBl II 2007, 269).

14 Hinsichtlich der Bewertung dieses geldwerten Vorteils gilt gemäß § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG ab dem Veranlagungszeitraum 1996 die in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG getroffene Regelung entsprechend; die Privatnutzung ist daher für jeden Kalendermonat mit 1% des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen (1%-Regelung). Der Wert nach § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG erhöht sich gemäß § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG für jeden Kalendermonat um 0,03% des genannten Listenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Zuschlag), wenn das Fahrzeug für solche Fahrten genutzt werden kann.

15 b)

Die genannten Rechenzentren in D sind keine (weiteren) regelmäßigen Arbeitsstätten des M i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG .

16 Für die Beurteilung, ob eine Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG vorliegt, gelten die Grundsätze, die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a.F. auf den Werbungskostenabzug für die Fahrten zwischen Wohnung und (regelmäßiger) Arbeitsstätte anzuwenden sind (BFH-Beschluss vom 12. Januar 2006 VI B 61/05 , BFH/NV 2006, 739; Thomas, Der Betrieb 2006 Beilage 6, 58, 59; Wagner in Heuermann/Wagner, Das gesamte Lohnsteuerrecht, Teil D Rz 276).

17 Regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a.F. ist nach der neueren Rechtsprechung des Senats jede ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, das heißt fortdauernd und immer wieder aufsucht; dies ist regelmäßig der Betrieb des Arbeitgebers oder ein Zweigbetrieb (Senatsurteile vom 5. August 2004 VI R 40/03 , BFHE 207, 225, BStBl II 2004, 1074; vom 11. Mai 2005 VI R 25/04 , BFHE 209, 523, BStBl II 2005, 791; VI R 16/04, BFHE 209, 518, BStBl II 2005, 789; VI R 15/04, BFHE 209, 515, BStBl II 2005, 788 [BFH

11.05.2005 - VI R 15/04] ; vom 14. September 2005 VI R 93/04 , BFH/NV 2006, 53; vom 4. April 2008 VI R 85/04 , BFH/NV 2008, 1237, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt). Die betriebliche Einrichtung eines Kunden des Arbeitgebers ist keine regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a.F. bzw. § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG . Die Vorschriften kommen demnach auch dann nicht zur Anwendung, wenn ein Arbeitnehmer bei einem Kunden des Arbeitgebers längerfristig eingesetzt ist (Schmidt/Drenseck, EStG, 27. Aufl., § 9 Rz 116; Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach, § 9 EStG Rz 453; anderer Ansicht R 9.4 Abs. 3 Satz 1 LStR 2008). Dies ergibt sich aus Folgendem:

- 18** Als Werbungskosten abziehbar sind sämtliche Aufwendungen, die beruflich veranlasst sind. Hierzu gehören auch Fahrt- bzw. Mobilitätskosten. Sie sind grundsätzlich gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG in tatsächlicher Höhe zu berücksichtigen (Vorlagebeschluss des Senats vom 10. Januar 2008 VI R 17/07 , BFHE 219, 358, BStBl II 2008, 234).
- 19** Im Interesse der verfassungsrechtlich gebotenen steuerlichen Lastengleichheit hat sich der Gesetzgeber dafür entschieden, im Einkommensteuerrecht die objektive finanzielle Leistungsfähigkeit nach dem Saldo aus den Erwerbseinnahmen einerseits und den beruflichen Erwerbsaufwendungen andererseits zu bemessen (objektives Nettoprinzip). Auch Kosten für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind nach Auffassung des Senats beruflich veranlasst und damit Erwerbsaufwendungen (BFH-Beschluss in BFHE 219, 358, BStBl II 2008, 234, 244 f.).
- 20** Das objektive Nettoprinzip erfuhr allerdings durch § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a.F. insoweit eine Einschränkung, als die Fahrtkosten zwischen Wohnung und (regelmäßiger) Arbeitsstätte nicht im tatsächlichen Umfang steuerlich abziehbar waren, sondern nur nach Maßgabe einer Entfernungspauschale. Diese Begrenzung ist nach Ansicht des Senats im Grundsatz sachlich gerechtfertigt (BFH-Urteil vom 11. Mai 2005 VI R 7/02 , BFHE 209, 502, BStBl II 2005, 782). Denn liegt eine auf Dauer und Nachhaltigkeit angelegte (regelmäßige) Arbeitsstätte vor, so kann sich der Arbeitnehmer in unterschiedlicher Weise auf die immer gleichen Wege einstellen und so auf eine Minderung der Wegekosten hinwirken. Dies kann etwa durch Bildung von Fahrgemeinschaften und Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel und ggf. durch eine entsprechende Wohnsitznahme geschehen. Für diesen Grundfall erweist sich die Regelung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a.F. als sachgerechte und folgerichtige Ausnahme vom objektiven Nettoprinzip (z.B. BFH-Urteil in BFHE 209, 523, BStBl II 2005, 791).
- 21** Liegt jedoch keine auf Dauer und Nachhaltigkeit angelegte (regelmäßige) Arbeitsstätte vor, auf die sich der Arbeitnehmer typischerweise in der aufgezeigten Weise einstellen kann, ist eine Durchbrechung der Abziehbarkeit beruflich veranlasster Mobilitätskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sachlich nicht gerechtfertigt. Dies ist insbesondere bei Auswärtstätigkeiten der Fall (BFH-Urteile in BFHE 209, 502, BStBl II 2005, 782; vom 11. Mai 2005 VI R 70/03 , BFHE 209, 508, BStBl II 2005, 785; vgl. auch Senatsentscheidung vom 10. April 2008 VI R 66/05 , BFH/NV 2008, 1243, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt). Ein auswärts tätiger Arbeitnehmer hat typischerweise nicht die vorgezeichneten Möglichkeiten, seine Wegekosten gering zu halten, insbesondere scheidet ein Familienumzug an die Tätigkeitsstätte aus. Entsprechendes trifft auf einen Arbeitnehmer zu, der vorübergehend ausschließlich am Betriebssitz eines Kunden für seinen Arbeitgeber tätig ist (Schmidt/ Drenseck, a.a.O.).
- 22** c)
- Die Rechenzentren in D sind danach keine (weiteren) regelmäßigen Arbeitsstätten des M. M war dort jeweils auswärts tätig. Eine auswärtige Tätigkeitsstätte wird entgegen der Auffassung des FG nicht durch Zeitablauf zur regelmäßigen Arbeitsstätte (BFH-Urteil vom 19. Dezember 2005 VI R 30/05 , BFHE 212, 218, BStBl II 2006, 378). Die Voraussetzungen des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG sind nicht erfüllt.
- 23** 2.

Gemäß § 3 Nr. 16 EStG kann ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern im Rahmen von Auswärtstätigkeiten Verpflegungsmehraufwendungen nur nach Maßgabe des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Sätze 1 f. EStG steuerfrei ersetzen. Gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 EStG ist der Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen auf die ersten drei Monate einer längerfristigen vorübergehenden Tätigkeit an derselben auswärtigen Tätigkeitsstätte beschränkt (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 212, 218, BStBl II 2006, 378).

24 a)

Nach der Feststellung des FG ist M "bei der T [2] ... GmbH ab September 2002 tätig, d.h. vom Jahr 2003 her gesehen mehr als drei Monate" tätig gewesen, so dass im Streitjahr ein steuerfreier Ersatz von Verpflegungsmehraufwendungen nicht mehr in Betracht komme. Der Senat ist an diese Feststellung allerdings nicht gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden, weil sie unzureichend ist. Unzureichende oder widersprüchliche Sachverhaltsdarstellungen im angefochtenen FG-Urteil stellen nach ständiger Rechtsprechung des BFH einen materiell-rechtlichen Fehler dar (vgl. BFH-Urteile vom 25. Juni 2003 X R 72/98 , BFHE 202, 514, BStBl II 2004, 403; vom 4. Mai 2004 XI R 43/01 , BFH/NV 2004, 1397, m.w.N.). Auf die von der Klägerin erhobene Verfahrensrüge kommt es insoweit nicht an.

25 Das FG ist mit seiner Feststellung allein dem Vortrag des FA im Klageverfahren gefolgt, wonach M vom Dezember 1999 bis Dezember 2000 im Gebäude der X AG, von Januar 2001 bis August 2002 bei der T1 und anschließend von September 2002 bis Dezember 2003 bei der T2 GmbH gearbeitet habe. Dieser Vortrag entspricht weder den Angaben der Klägerin noch stimmt er mit der Darstellung des FA im außergerichtlichen Vorverfahren überein. Das FA geht in der Einspruchsentscheidung nämlich ersichtlich von "Fahrten zu den Rechenzentren" in D aus. Außerdem ist in der Einspruchsentscheidung, wie die Klägerin zu Recht bemerkt, von fünf Auftraggebern die Rede. Mit der in den Entscheidungsgründen getroffenen Feststellung, dass M ab September 2002 und im Streitjahr (nur) bei der T2 GmbH tätig gewesen sei, stehen zudem entsprechende Ausführungen im Tatbestand des Urteils im Widerspruch. Dort ist davon die Rede, dass die Rechenzentren der im Einzelnen genannten "Firmen" in D nicht weit voneinander entfernt lägen. Das deutet darauf hin, dass M in diesen Unternehmen auch im Streitjahr tätig war.

26 b)

Die Sache ist an das FG zurückzuverweisen, damit dieses die Feststellungen zu der Frage nachholen kann, welche Tätigkeitsstätten M im Streitjahr aufgesucht und wie lange er sich dort jeweils aufgehalten hat. Das FG wird dabei ggf. zu klären haben, inwieweit Tätigkeiten an verschiedenen Stellen "derselben" Tätigkeitsstätte zuzurechnen sind (vgl. dazu Schmidt/ Dreseck, a.a.O., § 19 Rz 60, Stichwort: Reisekosten --Auswärtstätigkeit--, m.w.N.).

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.